



Sveriges lantbruksuniversitet
Swedish University of Agricultural Sciences

Institutionen för ekonomi

Jämförelse av hållbarhetsredovisning

– fungerar dagens standard?

Comparing sustainability reports – compatibility difficulties

Jens Göransson & Emma Hallström

Jämförelse av hållbarhetsredovisning
– fungerar dagens standard?

Jens Göransson & Emma Hallström

Handledare: Richard Ferguson, Sveriges lantbruksuniversitet,
Institutionen för ekonomi

Examinator: Karin Hakelius, Sveriges lantbruksuniversitet,
Institutionen för ekonomi

Omfattning: 15 hp

Nivå och fördjupning: G2E

Kurstitel: Självständigt arbete i företagsekonomi C

Kurskod: EX0538

Program/utbildning: Ekonomi – kandidatprogram

Fakultet: Fakulteten för naturresurser och lantbruksvetenskap (NL)

Utgivningsort: Uppsala

Utgivningsår: 2013

Serienamn: Examensarbete/SLU, Institutionen för ekonomi

Nr: 820

ISSN 1401-4084

Elektronisk publicering: <http://stud.epsilon.slu.se>

Nyckelord: *Hållbarhetsredovisning, Standard, Jämförbarhet, GRI, Kritiska prestations indikatorer, Intressenter*



Sveriges lantbruksuniversitet
Swedish University of Agricultural Sciences

Institutionen för ekonomi

Förord

Vi skulle vilja börja med att tacka vår handledare Richard Ferguson för den konstruktiva hjälp vi har fått genom uppsatsarbetets gång. Vi vill även tacka Charlotte Söderlund från Ernst & Young som gav oss inspiration till uppsatsen. Men vi vill även tacka både henne och Daniel Oppenheim för att de ställde upp som intervjupersoner. Slutligen vill vi tacka Luciano Jensen, Lisbeth Nyrell och Kjell Arne Göransson för deras hjälp med det språkliga i uppsatsen.

Uppsala 23 maj 2013

Emma Hallström

Jens Göransson

Summary

Sustainability is an issue of increasing public concern and this is well known. With businesses and organisations causing much of today's pollution, they are in a position to alleviate environmental problems by working to develop more sustainable production. Comprehensible reporting of this work is necessary to give stakeholders insight on how businesses and organizations are addressing the problems of their negative impact on the environment. Sustainability reports can also help businesses and organizations internally by showing employees what changes in the organisation have actually accomplished, and therein encourage continued work with sustainability.

The Global Report Initiative (GRI) is the most widely recognized organization proposing general guidelines for sustainability reporting. At the same time, it has been noted that even with these guidelines, it is difficult for stakeholders to compare sustainability reports from different businesses, as different businesses may choose to report different things. The purpose in this essay is to investigate how well developed a framework for standard reporting of sustainability work actually is, and whether the framework facilitates a comparison of companies' sustainability reports.

A literature study based on institutional theory provides a basis for discussing the formal standardization of sustainability reports, including the development of key performance ratios, as well as the informal norms that may guide firms' reporting. Empirical evidence is provided from the sustainability reports of two firms using the GRI guidelines, supplemented with separate interviews with two consultants who provide consulting and auditing services for sustainability reporting.

The results of this study show that even though GRI offers a framework for standardized reporting, the guidelines are overly general to enable *all companies* to use them. The single standard for all can also make it difficult for individual companies to interpret some of the guidelines, given the different needs and interests in different industries. An additional cause of variation in reporting lies in the fact that companies can have different types of stakeholders, demanding different types of information. In such cases, companies may listen more to the preferences of stakeholders rather than follow proposed guidelines. This suggests that there may be reason to discuss whether continued efforts to develop standardized sustainability reporting practices should include more industry-oriented frameworks.

Sammanfattning

Hållbar utveckling är ett ämne som är på frammarsch vilket många företag har uppmärksammat. Då företag och organisationer orsakar miljöförstöring är det även de som kan påverka och förbättra problemen genom att jobba med just hållbarhetsfrågor. Att jobba med hållbarhetsfrågor kan ge grund för en hållbarhetsredovisning vilket är till för att ge företagets intressenter vetskap om hur företaget tar sig an sina problem som påverkar miljön. Hållbarhetsredovisningar kan även hjälpa företaget internt genom att visa de anställda vad förändringarna faktiskt har åstadkommit och uppmuntra till fortsatt arbete inom hållbarhet.

Global Report Initiative (GRI) är den mest erkända organisation som bidrar med riktlinjer för hur en hållbarhetsredovisning ska upprättas. Det har dock uppdagats att det finns svårigheter för intressenter att jämföra olika företags hållbarhetsredovisningar eftersom de skiljer sig gällande vad som rapporteras. Syftet med denna uppsats är att undersöka hur väl utvecklad ett ramverk för en standard inom hållbarhetsredovisning faktiskt är samt granska hur det går att jämföra olika företags rapporter med varandra.

En referensram baserad på institutionell teori ligger till grund för uppsatsen för att kunna diskutera den formella standardiseringen av hållbarhetsredovisning vilket även inkluderar Kritiska Prestations Indikatorer (KPI) samt informella normer som företag kan tänkas beakta vid rapporteringen. Empiriskt bevis är säkerställt genom granskning utav två företags hållbarhetsredovisningar vilka använder sig av GRIs riktlinjer. Detta har kompletterats med två separata intervjuer med två revisorer som ger rådgivning och säkerhetsställning för företag som gör hållbarhetsredovisningar.

Uppsatsens resultat visar att trots GRIs erbjudande av ett ramverk för en standardiserad rapportering, kan den upplevas som för generell eftersom *samtliga företag* ska kunna använda den. Detta kan göra det svårt för företag att tolka riktlinjerna eftersom branscher är olika varandra och har olika intressen. En annan orsak till olikheter är att företag har olika typer av intressenter som efterfrågar olika saker. I sådana fall, kan detta leda till att företag väljer att rapportera det som intressenterna vill få kunskap om istället för att följa de mer generella riktlinjerna. Detta resulterar i en diskussion om det kan vara bättre med branschorienterade ramverk för hållbarhetsredovisningar.

Innehållsförteckning

1 INLEDNING	1
1.1 PROBLEMBAKGRUND	1
1.2 SYFTE OCH AVGRÄNSNINGAR	2
2 REFERENSRAM	4
2.1 INSTITUTIONELL TEORI & STANDARDER	4
2.1.1 Standarder som en fördjupning inom institutionell teori	5
2.1.2 Kritiska Prestations Indikatorer (KPI)	6
2.2 INTRESSENTMODELLEN	7
3 METOD	9
3.1 KVALITATIVT METOD	9
3.2 LITTERATURGENOMGÅNG	9
3.3 FALLSTUDIEN	11
3.4 KVALITETSSÄKRING OCH ETISKT PERSPEKTIV	12
4 LITTERATURGENOMGÅNG	13
4.1 STANDARD INOM HÅLLBARHETSREDOVISNING	13
4.2 SVÅRIGHETER MED ATT JÄMFÖRA OCH GRI SOM STANDARD	14
4.2.1 Intressentdialog	15
4.2.2 Redovisning av KPI	16
4.3 SAMMANFATTNING AV LITTERATURGENOMGÅNGEN	16
5 FALLSTUDIEN	17
5.1 INTERVJUER	17
5.1.1 Standarder	17
5.1.2 Intressenter	18
5.1.3 KPI	18
5.1.4 Upplevda problem	18
5.2 JÄMFÖRELSE AV TVÅ HÅLLBARHETSREDOVISNINGAR	19
5.2.1 SCA	19
5.2.2 Stora Enso	20
6 ANALYS OCH DISKUSSION	22
6.1 JÄMFÖRELSE AV TVÅ HÅLLBARHETSRAPPORTER	22
6.2 ÄR GRI EN STANDARD?	23
6.3 KOMMUNICERAR HÅLLBARHETSREDOVISNINGEN MED INTRESSETER?	24
6.4 GÅR DET ATT JÄMFÖRA KPI I HÅLLBARHETSRAPPORTERNA?	24
7 SLUTSATS	26
7.1 PROBLEM MED GRI SOM STANDARD	26
7.2 FÖRSLAG PÅ LÖSNINGAR	27
7.3 FRAMTIDA FORSKNING	27
REFERENSLISTA	29

1 Inledning

I detta kapitel beskrivs bakgrunden till problemen som finns med att jämföra hållbarhetsredovisningar. Här presenteras problembakgrund, problemformulering samt uppsatsens syfte och avgränsningar.

1.1 Problembakgrund

Hållbar utveckling innebär ”en utveckling som tillmötesgår människors nuvarande behov utan att äventyra behoven för kommande generationer” (Ammenberg, 2012). Organisationer och företag är en av de stora intressenter som bidrar mycket till miljöproblem. Det är också de som i stor utsträckning kan påverka, förbättra och i bästa fall uppnå konkurrensfördelar genom att jobba med hållbarhetsfrågor (Ingenjörsvetenskapsakademien, 1995). Att jobba med hållbarhetsfrågor inom ett företag innebär bland annat att upprätta en hållbarhetsrapport för att informera intressenter om företagets arbete inom ämnet. Ett sätt att redovisa företagets hållbarhetsredovisning är att integrera det i eller utanför ramen för den traditionella redovisningen (Ammenberg, 2012).

Det finns fler anledningar för företag att börja hållbarhetsredovisa. Ameer & Othman (2012) påstår att försäljningssiffrorna ökar signifikant hos företag som väljer att hållbarhetsredovisa. Lackman et al (2011) skriver i sin forskning om hur investerare värderar en externt granskad rapport högre vid mer osäkra investeringar. En externt granskad rapport skulle kunna antas följa en given standard och forskarnas slutsats kan då tolkas som att marknaden till viss del efterfrågar mindre variation i rapporteringen.

En standard kan motverka att företag försöker att dölja viss information i sina rapporter som kan få dem att framstå i sämre dager (Cerin, 2002). Enligt Brook & Strutton (1994) är det mycket viktigt att företag kommunicerar sanningen till sina intressenter. I en studie gjord av Miljöaktuellt 2011 fick företag frågan ifall de har ägnat sig åt greenwashing. Utav 2079 personer som jobbar med miljöfrågor inom en organisation svarade 27,3 procent ja på frågan (www, Miljöaktuellt, 2011). Genom en tydlig standard kan detta undvikas.

Den organisation som tillhandahåller standarder inom hållbarhetsredovisning är Global Report Initiative (GRI) (Ammenberg, 2012). De riktlinjer som finns är generaliserade och otydligt skrivna vilket skapar svårigheter för företag att tillämpa dessa. Det redovisande företaget är inte tvunget att följa alla dessa riktlinjer utan de kan anpassa hållbarhetsredovisningen på ett sätt som passar just deras företag. Detta leder till en variation och det gör det svårt för intressenter att jämföra hållbarhetsredovisningar med varandra. Något som de flesta intressenter vill ta del utav är nyckeltalen i rapporten, därför är det viktigt att det ska vara enkelt att kunna jämföra företags nyckeltal med varandra. Tyvärr finns det dock stor variation mellan olika företags hållbarhetsredovisningar, speciellt när det gäller nyckeltal (Leijonhufvud & Melander 2008) och detta missgynnar företagets intressenter.

Variation i redovisningen kan kontrolleras genom normer, något som FAR (Föreningen för auktoriserade revisorer) tillhandahåller i Sverige (www, FAR, 2013). Det finns även viss lagstiftning i Årsredovisningslagen (www, FAR, 2013) som tvingar företag att redovisa deras sociala och miljömässiga påverkan. FAR utgår ifrån GRIs riktlinjer vid skapandet av svensk redovisningspraxis och normer inom hållbarhetsredovisning.

Hållbarhet är viktigt och fler företag förstår detta. Det resulterar i att fler företag väljer att hållbarhetsredovisa. Men hållbarhetsredovisning varierar mycket från företag till företag vilket kan skapa problem vid implementering och jämförelse. Den största organisation som tillhandahåller riktlinjer inom detta område är GRI. Men variation har uppstått trots att GRI har utvecklat en standard. Problemet i denna uppsats är därför att undersöka svårigheter med att jämföra företags hållbarhetsredovisningar. Uppsatsen utgår även från hur väl GRIs riktlinjer fungerar och hur dessa kan utvecklas för att underlätta jämförelsen mellan hållbarhetsrapporter.

1.2 Syfte och avgränsningar

Syftet med detta arbete är att undersöka hur väl en utvecklad standard för hållbarhetsredovisning är idag och hur väl den möjliggör en jämförelse av företags rapporter inom hållbarhetsfrågor. Uppsatsen kommer att utgå från GRIs riktlinjer då denna är den mest kända och etablerade organisationen för denna typ av riktlinjer.

Arbetets syfte operationaliserats därmed i följande tre forskningsfrågor:

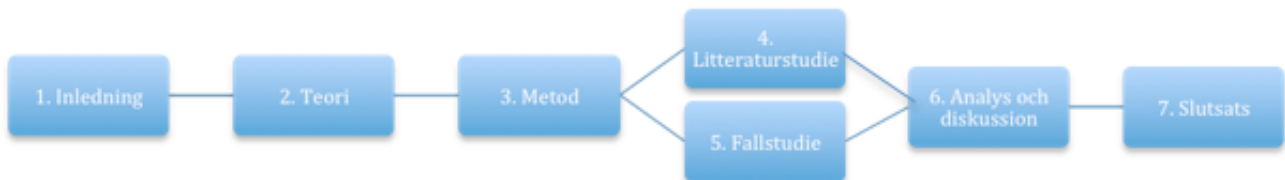
- Hur fungerar GRI som standard för hållbarhetsredovisning?
- Hur väl kan man jämföra två företags arbete inom hållbarhet med hjälp av deras hållbarhetsrapporter?

Med utvecklad standard menas hur tydliga regler och normer är och hur det går att arbeta enligt den. En utvecklad standard leder till att rapporter liknar varandra på flera sätt. Ju mer utvecklad och konkret den faktiskt är ju enklare är det att jämföra och se likheter mellan olika rapporter.

De avgränsningar som gjorts är att problemet fokuserar på hur väl GRI som standard underlättar jämförelsen av företags hållbarhetsrapporter istället för att generellt titta på hur en standard universalt ser ut inom hållbarhetsrapportering. På det viset blir analysen och slutsatserna mer fördjupade. Vidare har arbetet avgränsats genom att enbart titta på hållbarhetsredovisningar från två företag inom samma bransch för att enklare kunna urskilja likheter och skillnader.

1.3 Struktur

Denna uppsats innehåller sju kapitel vilket illustreras i figur 1. Det första kapitlet tar upp problemet som ska undersökas och tanken är att läsaren ska kunna förstå bakgrunden till problemet och bli intresserad av ämnet. Senare beskrivs syftet med arbetet och de avgränsningar som har gjorts.



Figur 1. Illustration av uppsatsens upplägg. Egen bearbetning.

I kapitel två har relevant teori tagits upp för att få en bättre förståelse för ämnet. Efter det kommer ett metodkapitel som visar på vilka metoder som har använts i arbetet och varför de metoderna valdes. I litteraturstudien förklaras teorin djupare genom ett flertal artiklar och annan litteratur. Kapitel fem innefattar jämförelser av två stycken företags hållbarhetsredovisningar samt två intervjuer med representanter från revisionsbyråer. Fallstudien ska ge en subjektiv bild av problemet för att påvisa att det faktiskt upplevs som ett problem. Sedan kommer data som har tagits upp i uppsatsen att analyseras och diskuteras genom tidigare nämnda författares åsikter och genom personliga reflektioner. I slutsatsen kommer problemformuleringen som är utgångspunkten för uppsatsen att svaras på.

2 Referensram

För att besvara problemformuleringen i denna uppsats kommer detta kapitel presentera några teorier. Dessa teorier är selektivt valda för att ge en teoretisk grund för att tolka och analysera den data som samlats in samtidigt som teorierna belyser arbetets problemformulering ur olika synvinklar. De teorier som behandlas är bland annat institutionell teori och standarder, intressentmodellen samt Kritiska Prestations Indikatorer.

En kort sammanfattning om hur de valda teorierna kopplas till uppsatsens syfte följer. För att intressenter enklare ska kunna jämföra hållbarhetsredovisningar underlättar det om en tillgänglig standard finns som företagen kan använda sig utav. Utifrån institutionell teori kommer detta att behandlas för att se hur accepterade regler och normer brukas. Inom ramen för just jämförbarhet undersöks det hur långt ifrån man idag är en tydlig standard inom hållbarhetsredovisning. Då hållbarhetsrapporteringen främst är till för intressenterna, kommer uppsatsen att behandla just intressentmodellen vilket ger ett bättre djup i jämförelsestudien. Intressenter kan tjäna på att det finns en tydlig standard eftersom det skulle bli enklare för dem att jämföra olika företags icke-ekonomiska nyckeltal. Därmed är det således viktigt att det finns en tydlig standard.

2.1 Institutionell teori & standarder

Inledningsvis sammanfattas institutionell teori mycket bra av Norths (1991) citat:

"Institutions are the humanly devised constraints that structure political, economic and social interaction. They consist of both informal constraints (sanctions, taboos, customs, traditions, and codes of conduct), and formal rules (constitutions, laws, property rights)." (North, 1991).

Citatet visar att teorin är tvärvetenskaplig. Med detta menas, som North (1991) nämner, att teorin bygger på sociala, ekonomiska och politiska aspekter. Detta kan även beskrivas som att en organisation är resultatet av den omvärld som den befinner sig i (Powell & DiMaggio, 1991). En institution kan vara både formell och informell. Beslut som tas i en organisation påverkas av, både formellt och informellt, dessa tre aspekter i form av regler eller normer.

En norm kan vara en social handling och påverkar organisationen (Powell & DiMaggio, 1991). Samma sak gäller för en regel, till exempel en lag. Olika organisationer är delar av olika institutioner, dessa olika institutioner påverkas av olika regler och normer. För att en organisation ska överleva är det viktigt att denna anpassar sig till de olika typer av regler och normer som finns. Detta påverkas av organisationens intressenter.

De val som en organisation gör bör påverkas av de regler och normer som intressenterna till företaget anser är viktiga. Intressenterna kan komma att acceptera organisationen om de gör detta (Powell & DiMaggio, 1991). På samma sätt bör de organisationer som inte anpassar sig försummas av deras intressenter. Ett exempel är att en organisation måste rätta sig efter en myndighet som lagstiftar om nya regler. På samma sätt är det viktigt att en organisation inte stödjer barnarbete om deras intressenter, enligt norm, är emot det.

Att organisationer anpassar sig till varandra kallas enligt Powell & DiMaggio (1991) för isomorfism. Detta gör företag för att överleva men genom att tillämpa isomorfism gynnas företaget även av vissa andra fördelar. En sådan fördel kan vara att organisationen kan uppnå

en större legitimitet. Strävan att vilja göra lika resulterar i normer som sedan påverkar organisationskulturen menar Zucker (1991).

En institution kan vara både nyare eller äldre men också formell eller informell (Powell & DiMaggio, 1991). En formell institution som funnits länge kan anses ingiva mer legitimitet än en nyare. Powell & DiMaggio (1991) tar dock upp problem med att formella och stora institutioner riskerar att medföra stora transaktionskostnader. Med höga transaktionskostnader i detta fall menas att institutionens regelverk blir mycket omfattande. Ett omfattande regelverk tar mycket tid för en organisation att lära sig och kostar därför mycket pengar i form av arbetstid. Däremot kan det diskuteras om formella eller informella institutioner ingiver mest legitimitet. En norm kan vara lika effektiv som lagstiftning i vissa sammanhang.

2.1.1 Standarder som en fördjupning inom institutionell teori

Ur en institution kan en standard bildas vilket kan ses som en form utav styrning. Standarder tas fram för att företag ska arbeta på liknande sätt och på det sättet kan de underlätta jämförelse mellan företag. Vid en studie av jämförbarhet är det därför intressant att titta på hur långt ifrån en tydlig standard hållbarhetsredovisning är. Här presenteras därför de teorier som finns inom standard, en del av institutionell teori. Inom hållbarhetsområdet finns det många olika standarder som företag kan använda sig av vilket kan ses som ett sätt att organisera hållbarhetsarbete.

Organisationer använder sig av standarder för att strukturera sig internt men även med sin omgivning (Botzem & Dobusch, 2012) vilket kan vara viktigt vid hållbarhetsrapporter. Definitionen av ordet standard varierar men Brunsson, Rasche och Seidl (2012) har sammanfattat betydelsen till denna mening:

"A standard can be defined as a rule for common and voluntary use, decided by one or several people or organisations." (Brunsson, Rasche och Seidl 2012, sid 9).

De påstår att en standard är en regel av frivillig karaktär. Det är då upp till varje företag att använda sig utav de standarder som finns att tillgå. Vidare kan standarder delas in i två sorter: De facto standards och Committee Standards (CS) (Konkurrensverket, 2010). De facto standard är en standard som tillämpas utan att det egentligen finns någon tidigare bestämmelse om den. Standarden är allmänt känd och brukas av många. Motsatsen är CS som är framtagen av en standardiseringsorganisation och innehåller riktlinjer samt regler (Konkurrensverket, 2010). Detta kan kopplas samman till de tankar som Powell & DiMaggio hade angående att institutioner kan vara formella och informella. Vilken typ av standard som utvecklas kan bero på managementkulturen och forskning.

Furusten (*Standardisering*, 1998) menar att standarder påverkas mer utav managementkulturen än av forskning. I en analys har Furusten bland annat kommit fram till att forskning inte avspeglar praktiken i framgångsrika organisationer utan forskning tittar mer på misslyckade företag. Samtidigt nämns det att en standard bör kunna tillämpas av samtliga vilket är svårt att ta fram eftersom i praktiken är utfallen olika. Däremot menar Brunsson et al. (2012) att standarder och organisation är förknippade med varandra genom tre skäl; organisationer påverkas av standarder eftersom standarder finns överallt. Standarder produceras utav organisationer vilket då kan ses som en produkt som framställs. Det tredje skälet är att standarder är ett sätt att organisera det moderna samhället. De menar alltså att standardisering är organisation. Detta kan ses som en utveckling av de tankar som Powell & DiMaggio hade angående att institutioner påverkas av sin omvärld, speciellt gällande de

sociala, ekonomiska samt politiska aspekter. Det kan därmed diskuteras om standarder är frivilliga eller om de är ett resultat av samhällets regler.

Tamm Hallström (*Standardisering*, 1998) har ställt sig frågan ifall standarder är frivilliga. Hon menar att om standarder vore helt frivilliga skulle angelägenheten att förbättra och utveckla dem inte vara prioriterat. Om däremot standarder inte vore lika frivilliga är samtliga måna om att det som man ska rätta sig efter har tagits fram på bästa tänkbara sätt. Hon anser alltså att tvingande standarder ofta är bättre eftersom fler är angelägna om att de bör vara oklanderliga. Oavsett standard kan det dock uppstå utrymme för tolkning.

De som följer samma standard kan tolka riktlinjerna på olika sätt (Brunsson, 1998). Då standarder är abstrakta kan det finnas utrymmen för olika tolkningar vilket leder till resultaten skiljer sig åt. Abstrakta standarder kan ge skillnader i det praktiska handlandet men inte när det kommer till vad användarna säger att de gör (Brunsson, 1998). Vidare menar Brunsson (1998) att certifierade standarder kan vara en lösning på problemet eftersom man då kan kontrollera vad som faktiskt görs, istället för vad som sägs att man gör.

Till viss del finns det regler som tvingar företag att redovisa deras miljöarbete. I Sverige finns det viss lagstiftning som kontrollerar detta men vanligast är att företag använder sig av de ej lagstadgade riktlinjer som GRI tillhandahåller (www, FAR, 2013). Föreningen för auktoriserade revisorer (FAR) tillhandahåller en viss typ av redovisningspraxis men hänvisar till de riktlinjer som GRI har och FAR erbjuder enbart en översättning av GRIs riktlinjer. FAR nämner inget om redovisningspraxis eller normer för redovisningen utan enbart de formella regler som GRI har.

2.1.2 Kritiska Prestations Indikatorer (KPI)

En del av hållbarhetsredovisningen består av Kritiska Prestations Indikatorer (KPI), eller resultatprotokoll (Ammenberg, 2009). Det innebär att företag kan ta fram indikatorer som mäter hur de presterar. Det är då intressant att titta på om det finns en tydlig standard på hur dessa indikatorer bör tas fram samt om det går att jämföra indikatorer från olika företags rapporter.

Även en stor del inom företagsekonomi och ekonomistyrning innefattar styrmedel och prestationsmätning. Dessa verktyg används för att styra företaget i en viss riktning (Ax et al, 2010). Ofta handlar det om att företag valt en speciell strategi och ett mål. Men för att mäta hur arbetet fortgår och när målet är nått används prestationsmätning. Inom prestationsmätning går det att dela in måtten i olika kategorier och den mest tydliga uppdelning är mellan finansiella och icke-finansiella mått. Traditionell sett har forskningsfokus inom området legat på finansiella nyckeltal (Ax et al, 2010) som redovisats externt.

Prestationsmätning kan dels användas internt, men även extern. Vanligt förekommande är att prestationsmätningar syns i företagets externa rapportering. Där finns mått i form av nyckeltal som presenteras utifrån räkenskapsanalysen i en redovisning eller rapportering (Thomasson et al, 2010). Måtten används för att kommunicera hur det har gått för företaget under det gångna räkenskapsåret. Ett av de mest viktiga syften med nyckeltal är att mäta förändringar (BAS-kontogruppen, 2006).

Det finns vissa riktlinjer rörande hur förändringar ska mätas med hjälp utav prestationsmätning (Ax et al, 2010). Detta underlättar eftersom nyckeltalen bör kunna

jämföras över en längre tid, vanligtvis mellan tre till fem år (Thomasson et al, 2010). Riktlinjerna varierar beroende på vad som ska mätas och för vem måtten ska presenteras men det är viktigt att målen är ändamålsenliga (Ax et al, 2010). I Catusús et al (2008) beskriver författarna vissa ideal för hur prestationsmått, eller nyckeltal, ska se ut. De diskuterar även konflikterna mellan de olika idealen och hur det viktigaste är att nyckeltalen svarar mot det syfte som finns för framtagningen och vilka eller vilken av intressenterna som berörs av nyckeltalen (Catusús et al 2008). Det är viktigt för de intressenter som tar del av nyckeltalen att veta hur dessa har tagits fram vilket kan underlättas med metoden benchmarking. Metoden innebär att företag mäter på liknande sätt. Genom att företag utgår från samma startpunkt kan intressenter utvärdera företagets prestationer och jämföra resultatet med andra företag. Den information som framkommer av att jobba med benchmarking kan vara användbar inom ramen för prestationsmätning (Ax et al, 2010).

2.2 Intressentmodellen

Det är intressenter som läser och använder sig av ett företags hållbarhetsrapport. Det är därför intressant att utifrån intressentmodellen se hur företag kommunicerar med sina intressenter i sin rapport. Detta är en viktig del i de riktlinjer som GRI tillhandahåller. Här presenteras därför denna modell mer ingående.

Flera menar att företagen satsar på hållbarhet eftersom deras intressenter efterfrågar detta (Post, Preston, Sachs, 2002; Perrini & Tencati, 2006). Företag idag är väldigt beroende av relationer och kopplingar med andra vilket kan ses som ett *öppet systemsynsätt* (Ax et al. 2009). Intressentmodellen bygger på just detta och tanken är att företag ska fokusera på att skapa en jämvikt i förhållandet till omgivningen. Olika sorters grupper i samhället ställer krav på företag och har även olika behov som ska tillfredsställas (Ammenberg, 2012). Nedan, i figur 2, listas åtta olika sorters intressenter som ett företag kan tänkas ha, några utav dessa är banker som förser företag med kapital, leverantörer som kan ställa krav på samarbetspartners miljöarbeten samt myndigheter som lagstiftar om diverse miljöfrågor.



Figur 2, Intressentmodellen enligt Ammenberg (2012), Egen bearbetning.

Några utav de viktigaste intressenterna är *investerare* vilka kan kräva avkastning på satsat kapital men de kan även komma med krav angående ansvarstagande i diverse frågor, bland annat miljöfrågor (Ammenberg, 2012). De kan även medvetet investera i sådana företag som förenar lönsamhet med samhällsenliga problem. *Konsumenter* har krav och behov som ska tillfredsställas. Företaget kan få högre försäljningssiffror genom återkommande kunder och kunderna kan även dra med sig nya kunder till företaget genom goda rekommendationer. Konsumenter kan även få information från olika håll idag och de har en stor möjlighet att kunna styra marknaden med deras behov (Ammenberg, 2012). En annan grupp är de icke-statliga organisationer som verkar ideellt för vissa frågor, denna grupp kallas även för *NGO* (Non-Governmental Organization) (Ammenberg, 2012). Greenpeace är en typ av denna grupp som driver kampanjer för att upplysa allmänheten om hur företag påverkar miljön.

3 Metod

I detta kapitel presenteras val av metod och vilka studier som har gjorts. Uppsatsen utförs utifrån kvalitativa metoder och strävar efter förståelse för om det finns någon standard inom hållbarhetsredovisning och hur den i sådant fall skulle kunna utvecklas. Här diskuteras även för- och nackdelar med de metodval som gjorts. Kapitlet avslutas sedan med reflektioner kring kvalitetssäkring och etik.

3.1 Kvalitativt metod

Uppsatsens problemformulering har undersökts med en explorativ ansats. Syftet med denna ansats och att använda en kvalitativ metod är att skapa en förståelse och kunna analysera problemet (Backman, 2008). Detta innebär kort sammanfattat att målet med denna uppsats är att tolka. Forskaren är inte objektivt och data samlas in i ett induktivt syfte. Med induktivt syfte menas att slutsatser kommer försöka dras utifrån den empiriska data som samlats in. Därför krävs det öppenhet med val av analysenhet och hur data har insamlats (Backman, 2008).

Utifrån val utav analysenhet och hur data har insamlats krävs en diskussion om observationsobjekt och tolkningsmöjligheter. I och med detta presenteras tydligt vilka teorier som används och hur fallstudien gjorts. Under kapitlet Litteraturgenomgång kommer de centrala begreppen, inom kvalitativ metod, diskuteras. Dessa val påverkar analysen och slutsatsen. Om andra teorier hade valts skulle uppsatsens analys eventuellt sett annorlunda ut.

Om uppsatsen hade skrivits utifrån en kvantitativ metod hade slutsatserna i större grad kunnat generaliserats. Detta är en fördel med den kvalitativa metoden. En nackdel däremot, är att forskaren ska förhålla sig objektivt till den insamlade data vilket kan upplevas som svårt. Eftersom forskare ska vara försiktiga vid generaliseringar av slutsatser utifrån fallstudie (Ejvegård, 2009) faller detta arbete naturligt under ramen för den kvalitativa metoden.

3.2 Litteraturgenomgång

Andra har undersökt närliggande frågor och därför presenteras i uppsatsen en litteraturgenomgång som kompletteras med en fallstudie för att skapa en förståelse inom ämnet. Litteraturgenomgången strävar efter att presentera olika perspektiv på samma problem. Data har hämtats in från artiklar från databaser och böcker.

3.2.1 Litteraturstudie och källkritik

Litteratur kan delas upp i tre typer; *primärlitteratur*, *sekundärlitteratur* samt *tertiärlitteratur* (Rienecker & Stray, 2008). Primärlitteratur kallas allt som ofta för råmaterial vilket kan vara en forskningsrapport eller en studie som sedan framställs. Sekundärlitteratur är däremot litteratur som tolkar material och blir därefter teorier (Rienecker et al. 2008). Denna typ av litteratur är ofta vinklad och kan därför anses vara personers egna reflektioner kring en text vilket gör att användandet av den sortens litteratur bör ske aktsamt. Det är viktigt att sekundärlitteratur utvärderas genom att analysera, tolka och diskutera texten som har skrivits vilket huvudsakligen kommer ske i uppsatsens sista kapitelavsnitt. Tertiärlitteratur ger

däremot en överblick av ett ämne som grundar sig på en sammanfattning av primär- och sekundärlitteratur, det kan förslagsvis vara läroböcker. Denna uppsats kommer att använda samtliga tre litteraturtyper för att skapa ett bättre djup och förståelse för ämnet. I teorikapitlet har främst tertiär litteratur använts för att samla ihop en etablerad referensram för att stödja en analys. Däremot kommer primär- och sekundärlitteratur att tas upp mer, som empiriskt material, senare i uppsatsen för att diskutera kring författarens åsikter kring ämnet samt väga för- och nackdelar för hur de resonerar. Några av de frågor som har ställts för att avgöra en källas trovärdighet har hämtats från Rienecker (2008) och är följande:

- *Vem har skrivit texten?*
- *Vilken position har författaren inom ämnet?*
- *Vad säger andra auktoritära om texten?*
- *Vart har texten publicerats?*

Vidare kan källor graderas utefter hur trovärdiga de anses vara utifrån sakkunskap samt vetenskaplighet (Rienecker et al. 2008). Böcker och artiklar som är granskade utav fackfolk (peer reviewed) anses ha den största graden av vetenskaplighet följt av andra akademiska texter såsom läroböcker. Texter som är allmänt skrivna inom ämnet, exempelvis debattböcker, samt populärvetenskapliga artiklar har en lägre grad utav vetenskaplighet (Rienecker et al. 2008). För att få en så trovärdig och sanningsenlig uppsats som möjligt har källorna omsorgsfullt valts ut och de valda artiklarna har blivit peer reviewed.

Kedjesökningar och systematiska sökningar har varit de huvudsakliga alternativen i denna uppsats. Genom att ha läst tidigare uppsatser som har handlat om hållbarhetsredovisningar har huvudkällor hittats. Det får dock inte glömmas att kedjesökningar kan leda till att referenser saknas till andra uppfattningar än ståndpunkten som sökningen först startade med (Rienecker et al. 2008). Vid systematisk sökning av artiklar har olika databaser använts. SLU's egna databas PRIMO har använts mest och sökningarna på engelska har enbart fokuserat på artiklar som har varit peer reviewed. Tabell 2 visar några utav de fraser som har lagt som grund för de sökord som har använts. Avgränsningar har gjorts genom att söka på relevanta ämnen såsom ”Sustainability” och ”Sustainability Reporting”.

Tabell 1, Exempel på sökord, Egen bearbetning.

Fraser	Sökord				
How is it to do a sustainability report with the GRI Sustainability principles?	sustain*	AND	report*	AND	GRI
Are there any problems with following Sustainability principles while doing sustainability reports?	problem*	AND	sustainability principle*	AND	report*
How truthful does stakeholders think sustainability reports are?	stakeholder*	AND	truthfull*	AND	sustain* report*
How do you measure green ratios?	measure	AND	green	AND	ratio*

3.3 Fallstudien

En fallstudie är en undersökning av en företeelse i sin realistiska miljö som är lämpliga för utvärderingar (Backman, 2008). Fallstudien i denna uppsats kommer att handla om två olika företags hållbarhetsredovisningar. Dessa kommer att jämföras för att se om det skiljer sig i deras redovisningar trots att båda använder sig utav GRIs principer. Genom detta mindre urval kan aspekter lyftas fram som är specifika för just dessa hållbarhetsrapporter.

Företaget SCA erhöll priset för bästa hållbarhetsredovisningen 2011 av branschorganisationen FAR (www, FAR, 2013). Deras rapport att granskas för att se hur väl den stämmer överens med de riktlinjer som GRI ger. Det andra företaget som studerats är Stora Enso, som fick pris 2012 för årets ”grönmalare” (www, Jordens vänner, 2013). De ansågs dölja viktig information för att kunna framställa sig i bättre dager. Detta urval har även gjorts på grund av att företagen befinner sig i samma bransch med liknande storlek, ungefär samma omsättning och har utfört ungefär lika mycket etablerat miljöarbete.

För att lättare kunna jämföra rapporterna med varandra har en jämförelse gjorts. Jämförelsen grundar sig främst på GRIs principer och rapporterna kommer att jämföras med hur väl de överensstämmer med dessa principer. Resultaten kommer sedan att diskuteras i kapitlet om analys och diskussion. Det bör dock noteras att dessa jämförelser grundar sig på tolkningar vilket kan ge en viss ovisshet då tolkningar är en fas där det råder mest oenighet (Backman, 2008). Vidare menar Backman (2008) att: ”*samma data kan tolkas helt olika beroende på t.ex. paradigmatillhörighet, men också inom ett och samma paradigm. Så data talar egentligen aldrig ”för sig själva”.*” (ibid., sid 32). Detta kommer att försöka motverkas genom att hålla tolkningen till analysdelen.

3.2.3 Intervjuer

För att få en subjektiv bild av problemet har två intervjuer gjorts med erfarna revisorer som arbetar med hållbarhetsredovisning på två olika konsultbyråer. Ernst & Young och KPMG är internationellt sätt stora revisionsbyråer och de har både erhållit priser för sina arbeten inom revision inom hållbarhetsrapporter (www, KPMG, 2013; www, ey, 2013).

Olika intervjuer ger olika utfall och slutsatser och det är därför viktigt att bekanta sig med hur de skiljer sig åt (Lantz, 2007). I en *öppen* och i en *riktad öppen intervju* blir intervjun personlig och den tillfrågade kan beskriva hur en företeelse uppfattas samt lägga till beskrivning av något som personen tycker är väsentligt (Lantz, 2007). Den subjektiva bilden som dessa metoder ger är det som eftersträvas för att få en persons egna erfarenheter och reflektioner. Detta får givetvis en mer individuell bild av personers uppfattning. I de mer strukturerade intervjuerna och i enkäter anges fasta svarsalternativ vilket förutsätter att de tillfrågade accepterar samma definition av saker och ting. Nackdelen med denna typ av intervju är att de tillfrågade inte alltid kan vidareutveckla sina svar. Skillnaden mellan en öppen intervju och de mer strukturerade intervjuerna är att det blir svårare att jämföra flera öppna intervjuer med varandra (Lantz, 2007).

Intervjuerna i denna uppsats kommer vara semistrukturerade vilket innebär en kombination av öppna och fasta svar som ibland leder till följdfrågor. Detta för att få en bättre förutsättning för en kvalitativ analys av problemet. De öppna frågorna kommer dock att göra det svårare att

få en kvalitativ analys då svaren är grundade på egna erfarenheter vilket kan skilja sig mellan de tillfrågade (Lantz, 2007).

3.4 Kvalitetssäkring och etiskt perspektiv

Inom forskning förekommer det ofta problem ur ett etiskt perspektiv (Kvale & Brinkmann, 2009). Exempel på detta kan vara val av analysobjekt, spridning kring detta, situationen vid själva insamlingen av teori och empiri samt vid analysen av den insamlade data. Detta är faktorer som påverkas av forskaren. Men ur ett forskningsperspektiv borde forskaren även sträva mot att vara objektiv och tydligt vara öppen med att de olika valen denna personen har gjort färgas både i valet av teori som empiri och kanske tydligast i analys och slutsats. Eftersom enbart två personer intervjuades beaktas inte frågan om könsfördelning.

För att kvalitetssäkra detta arbete har alla intervjusammanfattningar skickats till intervjupersonerna för godkännande. I de flesta fall eftersträvas triangulering, tre källor som säger liknande sak, för att styrka teserna som presenteras. Men gällande val av metod finns det olika val en forskare gör och detta påverkar det redovisade resultatet. Givet den tidsram som denna uppsats är skriven inom valdes två kvalitativa intervjuer framför fler ytliga. Lika så valdes en djupdykning i två hållbarhetsredovisningar framför en ytlig presentation av flera rapporter. Det finns poänger med kvantitativa metoder vid jämförelse av hållbarhetsredovisningar, men givet tidsramen blir analysen mer rättvis med en kvalitativ metod och mindre studieobjekt. Dock finns det en risk med få intervjupersoner och hade intervjuerna skett med två andra personer är det möjligt att resultatet hade sett annorlunda ut.

4 Litteraturgenomgång

I detta kapitel presenteras tidigare forskning givet de områden av teori som är relevanta. Litteraturgenomgången utgår från uppsatsens problem. I detta kapitel har olika källor samlats och deras skillnader har identifierats och jämförts med varandra. I analysen presenteras skillnader och likheter kring forskares perspektiv på problemet.

Nedan, tabell 3, följer en indelning som gjorts i uppsatsen för att förtydliga de källor som har använts i litteraturgenomgången. Kartläggningen är dynamisk och en tolkningsfråga. Men för att lotsa läsaren rätt presenteras här ett diagram med en kort sammanfattning för litteraturgrupperna och vad som skiljer dem åt.

Tabell 2, Översikt över litteraturkällor, Egen bearbetning.

1. Perspektiv på GRI som standard	2. Övergripande utvärderingar
Leijonhufvud & Melander, 2008	Hooks & Staden, 2011
Attling & Ivarsson, 2012	Sorensen, 2012
Ammenberg, 2012	Treirweiller et al, 2012
GRI, 2013 (www)	
Powell & DiMaggio (1991)	
3. Rådgivande förslag	4. Diskussion ang. intressenter
Joyner & Raiborn, 2005	Perrini & Tencati (2006)
Mak et al, 2007	Cerin (2002)
Weber, 2008	Boesso & Kamalesh (2009)
	Costa & Menichini (2013)

Grupp ett består av forskares syn på GRI som standard samt generellt information som har skrivits om GRI. Grupp två innehåller artiklar som är mer övergripande och diskuterar trender inom hållbarhetsredovisningen, med viss inriktning på mätbarhet och möjligheten att jämföra. Grupp tre innehåller artiklar som är mer specifika på riktlinjer och lösningar för att standardisera hållbarhetsredovisningar, speciellt med hänsyn till nyckeltal. Grupp fyra innehåller forskares diskussion kring intressentdialogen.

4.1 Standard inom hållbarhetsredovisning

GRI beskrivs ofta som internationellt sätt den största och mest etablerade organisationen som tillhandahåller riktlinjer kring hållbarhetsredovisning. Detta är något som både Leijonhufvud & Melander (2008) samt Attling & Ivarsson (2012) tar upp i sina uppsatser. GRI är en organisation utan vinstintresse och enligt deras riktlinjer går hållbarhetsredovisning att anpassas på de allra flesta organisationer (Ammenberg, 2012).

Det finns vissa generella principer som agerar vägledning för alla hållbarhetsredovisningar inom ramen för GRIs råd (Ammenberg, 2012). Enligt GRI bygger deras riktlinjer på tre olika delar. Dessa delar är *Strategi och profil*, *Hållbarhetsstyrning* och *Resultatindikatorer* (www, GRI, 2013). Förutom generella råd och riktlinjer finns det även grundläggande information om hur en hållbarhetsredovisning bör utformas och vilka delar som denna borde bestå av

(Ammenberg, 2012). Riktlinjerna innehåller bland annat fyra principer och tre aspekter för att kvalitetssäkra hållbarhetsredovisningen.

Ammenberg (2012) skriver att strategi och profil bland annat handlar om definitioner och presenterar fyra principer som hela redovisningen ska bygga på. Dessa fyra principer är *väsentlighet*, *kommunikation*, *hållbarhetsammanhang* och *fullständighet*. Dessa ska ligga till grund för arbetet med hållbarhetsredovisning. Strategi och profilering handlar även om tre kriterier för att säkerställa kvaliteten på redovisningen. Dessa tre är en viktig aspekt i detta arbete och delas in i *balans*, *jämförbarhet* och *tillförlitlighet*. Jämförbarhet är ju, som nämnt innan, ett av problemen med hållbarhetsredovisningen (Leijonhufvud & Melander, 2008). Dels hur ett företag ska jämföra med sig själv, men även hur intressenter ska kunna jämföra mellan företags olika hållbarhetsredovisningar (Ammenberg, 2012).

Avslutningsvis kan ett hållbarhetsredovisande företag kategoriseras in i sex olika märkningar (Ammenberg, 2012). Dessa märkningar är A, B och C samt A+, B+ och C+. Kategoriindelningen beror på hur omfattande ett företag följer de riktlinjer som finns, där A är mest omfattande och C minst. Plustecknet står för att redovisningen är granskad och godkänd av en tredje part. Om ett företag väljer att anpassa hela redovisningen efter GRIs alla riktlinjer, eller de allra flesta, klassificeras det inom kategorin A. Väljer företaget istället bara en del av de riktlinjer som finns hamnar redovisningen i kategori B eller C (Ammenberg, 2012). Huruvida GRI är en standard eller inte, och vilken kritik det finns mot de riktlinjer som GRI tillhandahåller presenteras nedan.

4.2 Svårigheter med att jämföra och GRI som standard

Många forskare jobbar utifrån tesen om att det finns problem med svårigheten att jämföra olika företags hållbarhetsredovisningar (Hooks & Staden, 2011; Joyner & Raiborn, 2005; Treirweiller et al, 2012). Olika forskare använder olika metoder och perspektiv för att ta sig an problemet och detta ger olika infallsvinklar på samma problem. Hooks & Staden (2011) är ett exempel som tittar mer på själva innehållet och utifrån detta mäter kvaliteten i hållbarhetsredovisningar. Joyner & Raiborn (2005) utgår istället från att det är problem specifikt med nyckeltal inom hållbarhetsredovisningen utifrån företagets perspektiv och presenterar bland annat en 14-stegsmetod för att höja kvaliteten på nyckeltalen.

I litteraturgruppen om övergripande utvärderingar om GRI menar Hooks & Staden (2011) att många hållbarhetsredovisningar innehåller väldigt mycket text. De ställer sig då frågan hur intressenter ska kunna skilja företag åt och huruvida det går att jämföra. Författarna har tagit ett blandmått, både kvalitativt och kvantitativt mått för att mäta kvaliteten. Den andra teorin med samma perspektiv är Sorensen (2012). Författaren fokuserar på gruvföretag i Afrika och att dessa bara intresserar sig av de ekonomiska nyckeltalen och glömmar de sociala frågorna i hållbarhetsredovisningen. Främst kommer författaren fram till problematiken med att finansiella nyckeltal fortfarande skulle kunna anses som viktigare än icke-finansiella, därför glöms hållbarhetsfrågorna bort. Den sista teorin ur denna grupp är Treirweiller et al (2012). Författarna beskriver hur trycket på CSR-delen i redovisningen ökar men att det finns problem med utlämnande av viktig fakta. Då menar dessa personer att det krävs ett ramverk och datainsamling för att kunna mäta. Metoden är väldigt kvantitativt.

Två forskare i litteraturgruppen om rådgivande förslag är Joyner & Rainborns (2005) som i sin forskning presenterar hur det finns problem med hur mycket intressenter tar till sig

nyckeltalen i en hållbarhetsredovisning. De diskuterar hur bra det går att jämföra dessa. Författarna presenterar ett 14-steps program för att förtydliga nyckeltalen. Den andra artikeln är skriven av Mak et al (2007). De beskriver problem med nyckeltal och jämförbarheten på grund av skillnader i benchmarking. De utgår från en studie mellan asiatiska och europeiska flygbolags hållbarhetsredovisningar. Avslutningsvis diskuteras även artikeln av Weber (2008). Författaren tar upp hur företag ska redovisa deras positiva påverkan av CSR-arbete och hur detta ska mätas och utvärderas.

Avslutningsvis diskuterar Powell & DiMaggio (1991) mycket kring institutionell teori och standarder. Forskarna tittar närmare på olika typer av institutioner och hur dessa växer fram. Det som talar för att GRI skulle vara en standard, enligt deras idéer, är att en institution är organisk och växer fram. Alltså skulle GRI vara en produkt av omvärlden och en accepterad standard. Men samtidigt diskuterar även Powell & DiMaggio (1991) vikten av att en standards fördelar överväger de nackdelarna som finns och att det finns risker för höga transaktionskostnader vid en svårtolkad standard. Det finns alltså argument både för att GRI kan klassas som en fungerande institution och standard men även argument som talar mot detta. GRI är formellt sätt en institution men saknar eventuellt normer som underlättar de regler som finns i redovisningen.

4.2.1 Intressentdialog

Oavsett vilket perspektiv som forskaren har är de flesta överens om att hållbarhetsredovisningen bör anpassas efter intressenters intresse (Joyner & Raiborn, 2005; Weber, 2008; Hooks & Staden, 2011). Cerin (2002) vågar till och med antyda att hållbarhetsredovisningen idag är mer ett PR-trick än en metod för att kontrollera ett företag. Perrini & Tencati (2006) anser att det inte längre är möjligt att redovisa siffror ur ett aktieägarperspektiv utan det bör göras på ett tydligare sätt för att fler ska förstå vad som händer i företaget. Flera försök har gjorts, inte minst av GRI, men något bättre system behövs då de tidigare är för komplexa och svåra att hantera. Därför bör rapporten presenteras på ett sätt som tilltalar samtliga intressenter. Treirweiller et al (2012) och Weber (2008) beskriver båda hur intresset för CSR-arbete har ökat och då också redovisningen av detta. Men Treirweiller et al (2012) tar upp problemet med att företag undviker att redovisa de delar som kan anses vara dåliga för företaget. Författarna föreslår därför ett ramverk och en branschöverskridande datainsamling för att intressenter ska kunna jämföra olika företags prestationer inom samma område.

Perrini & Tencati (2006) och Cerin (2002) anser att ett sätt att hålla sig kvar på marknaden länge och erhålla en högre vinst är ifall företaget kan uppnå en hållbar relation med samtliga intressentgrupper. Det kräver ledarskap med ett fokus på ekonomiska, sociala och miljöfrågor genom samarbete med samtliga intressenter (Perrini & Tencati, 2006). Samtidigt som GRI uppmanar företag att ha en god relation med deras intressenter (GRI, 2006) påstår Boesso & Kamalesh (2009) att det finns lite forskning som undersöker hur företag faktiskt prioriterar intressenterna och tar vara på deras synpunkter. Forskning av Boesso & Kamalesh (2009) visar att företag prioriterar intressenter utifrån tre aspekter; makt som intressentgruppen har, legitimitet samt angelägenhet.

Perrini & Tencati (2006) menar att företag kan komma att ändra sina strategier om krav kommer från några av deras intressenter vilket även får medhåll av Costa & Menichini (2013). Därmed kan det anses vara viktigt att använda en strategi och positionering på marknaden som inte bara ser till investerarnas intresse, som det har varit stort fokus på

tidigare, utan även andra grupperns intressen. Dessvärre har det visat sig att företags rapporteringar skiljer sig markant bland annat på grund av olika valda strategier. Informationen som företagen ger angående sina miljöaspekter skiljer sig från varandra och kan i vissa fall skapa falska rapporteringar (Cerin, 2002). All information intresserar inte alla intressenter utan viss information kan handla om utförliga redogörelser som blir irrelevanta för vissa intressenter.

4.2.2 Redovisning av KPI

GRI står för den mest tydliga standarden inom gröna nyckeltal. De tillhandahåller även specifika indikatorprotokoll beroende på bland annat vad som mäts och hur detta görs (www, GRI, 2013). Men dessa protokoll kan som sagt vara svåra att förstå och därför bidrar till stor variation som finns hos nyckeltalen i hållbarhetsredovisningen menar Regeringen (2012). Det finns även, som nämns senare, en statlig offentlig utredning från 1999 som tillhandahåller riktlinjer om hur företag ska tänka när de framställer sina nyckeltal och att det då även gäller att tillgodose krav från sina intressenter.

Jämförbarheten är ett problem (Joyner & Raiborn, 2005; Mak et al, 2007; Weber, 2008). Joyner & Raiborn (2005) föreslår, som nämnt innan, en 14-stegsmetod för att hjälpa företag utveckla sina nyckeltal inom hållbarhetsområdet. Treirweiller et al (2012) menar, som också nämnts innan, att det krävs branschöverskridande samarbeten för att intressenter lättare kan jämföra företags miljöpåverkan. Mak et al (2007) diskuterar problem med benchmarking inom nyckeltalsframtagning och hur detta negativt påverkar möjligheten att jämföra mellan företag. De menar även att det krävs någon slags branschöverskridande standard och skriver om just flygbranschen. Ett citat från den artikeln följer nedan:

”Similar to the sector-specific data, an environmental index would be worth establishing, as it would give the airlines a full picture of their performance in terms of environmental protection programmes. It could set standards for other airlines to follow, and could also be used to compare and evaluate the performance of various airlines.” (Mak et al, 2007, sid 51)

Sammanfattningsvis finns det många perspektiv och analysmetoder när forskare granskar hållbarhetsredovisningar och speciellt nyckeltalsanalys. Vissa standarder och riktlinjer finns kring utformandet av nyckeltal. Andra forskare undersöker hur nyckeltalen ska kunna jämföras mellan olika företag och branscher. Ett annat perspektiv är att se på hållbarhetsredovisningen i stort och utifrån det, utveckla nyckeltal som till exempel mäter kvaliteten på hållbarhetsredovisningar.

4.3 Sammanfattning av litteraturgenomgången

Vad säger då litteraturen om problemformuleringen och hur föreslår forskare att vi bör se på problemet? Vissa forskare har en övergripande metod där de tittar och jämföra flera olika hållbarhetsredovisningar medan andra forskare utgår från ett enskilt företag. Den presenterade litteraturen visar på argument både för att en jämförelse är möjlig mellan hållbarhetsrapporter men är förhållandevis enig om att riktlinjerna från GRI måste förbättras. Avslutningsvis finns det argument både för att GRI fungerar som ett bra institut och standard, men även argument som talar emot detta. För att analysera problemet djupare krävs därför empiri inom ämnet.

5 Fallstudien

I detta kapitel presenteras den fallstudie som görs inom ramen för uppsatsen. Fallstudien består av två delar; intervjuer och sedan jämförelse mellan två hållbarhetsredovisningar. Först presenteras en fördjupning av de intervjuer som har utförts och sedan den fakta som insamlats från dessa. Kapitlet följs sedan av en presentation av de två företagen vars hållbarhetsredovisningar som granskats. Kapitlet avslutas med en presentation av de likheter samt olikheter som finns mellan dessa två rapporter.

5.1 Intervjuer

Inom ramen för fallstudien i denna uppsats intervjuades två personer. Intervjupersonerna är presenterade i diagrammet som följer i tabell 4. Båda personerna arbetar idag som revisorer på två av de större redovisningsföretagen.

Tabell 3, Översikt av intervjupersoner, Egen bearbetning.

Titel, Företag	Namn	Datum för intervjun	Datum för bekräftelse
Senior Manager, Ernst & Young	Charlotte Söderlund	2013-05-03	2013-05-10
Senior Associate, KPMG	Daniel Oppenheim	2013-05-14	2013-05-17

Tabell 4 visar de intervjuer som har gjorts. Följande kommer en sammanställning av de två intervjuerna uppdelade i de fyra undersökningsområden vilka uppsatsen utgår ifrån. Dessa är *standarder*, *intressenter*, *KPI* samt *upplevda problem*. Under varje underrubrik presenteras vad intervjupersonerna har sagt om vardera området.

På Ernst & Young intervjuades Charlotte Söderlund. Ernst & Young är en internationell koncern som arbetar med revision och ekonomisk rådgivning (www, Ernst & Young 2, 2013). På KPMG intervjuades Daniel Oppenheim. KPMG är en konkurrent till Ernst & Young som tillhandahåller branschspecifika eller kvalificerade tjänster inom tre områden; revision, skatt och rådgivning (www, KPMG 2, 2013).

5.1.1 Standarder

Ernst & Young använder sig av GRIs riktlinjer. Men nya standarder kring hållbarhetsredovisning presenteras hela tiden och det arbetet är under ständig utveckling menar Söderlund. EU, IRS och GRI släpper alla nya riktlinjer kring rapportering i maj 2013. Söderlund hänvisar till svensk lag (ÅRL 5:1) och menar att svenska företag är tvungna att presentera deras sociala och miljömässiga påverkan, och hon menar att det inte är avsaknaden av lagstiftning som är problemet. Problemet, enligt Söderlund, är istället avsaknaden av en tydlig redovisningspraxis. Intervjupersonen menar att istället för att uppdatera befintliga direktiv skulle branschspecifika och mer praktiska tips underlätta för företag att standardisera deras hållbarhetsredovisning. Söderlund tror att svårigheterna vid jämförelse av företags hållbarhetsredovisningar beror på att företag har olika förutsättningar beroende på vilken bransch de tillhör snarare än avsaknaden av en standard.

Daniel Oppenheim på KPMG anser att GRI är mer som riktlinjer för företag än en standard. KPMG använder sig utav GRI eftersom det är de riktlinjerna som de flesta av deras kunder använder sig utav och som även är den mest erkända. När KPMG granskar hållbarhetsredovisningar använder de sig av en metod som heter REVR6 vilken utgår från GRIs ramverk och är ett hjälpmedel för att kunna säkerställa väsentligheten, kvaliteten m.m. När det kommer till problematik med GRI menar Oppenheim att det ständigt arbetas med förbättringar av riktlinjerna för att förhindra problem och svårigheter vid användningen av dessa. Oppenheim säger även att en standard tas fram både för att guida marknaden och att denna tas fram i efterhand. En standard måste anpassas efter marknaden.

5.1.2 Intressenter

Söderlund på Ernst & Young menar att hållbarhetsredovisningen bör utgå från den eller de intressenter som redovisningen syftar att intressera. Det redovisande företaget bör analysera avsändare och mottagare när de tar fram sin hållbarhetsrapport. Vem som läser rapporten och den målgrupp som företaget anser denna har bör genomsyra hela rapporten. Detsamma gäller vid val av de KPI som presenteras.

På KPMG granskas hållbarhetsredovisningar genom att se om företagets intressenter speglas i rapporten. Oppenheim menar att vissa företag är bättre på att anpassa en intressentdialog med sina intressenter än vad andra är. Det är viktigt att företag tar reda på vilka deras intressenter är och vad dessa anser är viktigt. Dock bör företag inte ta med samtliga grupper utan prioritera dem som är viktigast. Just en tydlig intressentdialog är något som Oppenheim anser vara en framgångsfaktor hos en hållbarhetsredovisning.

5.1.3 KPI

Söderlund menar att vissa indikatorer är lättare att presentera än andra. Till exempel är energi- eller vattenanvändning lättare att mäta och presentera. Vissa branscher är också bättre på att redovisa vissa saker än andra, beroende på branschvana och förutsättningar. Hon nämner fastighetsbranschen som duktiga på detta i och med att de länge har mätt olika typer av klimatpåverkan. En indikator som hon upplever som svår att arbeta med är bland annat EC1. Det är en indikator som visar hur mycket skatt ett företag betalar i varje land. Den indikatorn upplever både Ernst & Young och de redovisande företagen som komplicerad. Om det beror på oviljan för transparens eller okunskapen på hur det ska mätas låter Söderlund vara osagt. Söderlund menar även att olika bolag och olika branscher har olika utmaningar när det kommer till att presentera relevant fakta inom hållbarhetsredovisning. Söderlund avslutar med att säga att den finansiella presentationen inte är allt, att det är viktigt att företag kompletterar denna med kvalitativ text och bilder.

Oppenheim anser att nyckeltal är högst väsentligt när företag ska rapportera. Genom nyckeltal blir det enklare att mäta hur det har gått för företaget över tid och det blir även enklare vid benchmarking vilket KPMG jobbar med. Nackdelar med nyckeltal är att samtliga nyckeltal kanske inte är lika fullt väsentliga utan att företag bör välja att visa de nyckeltal som är väsentliga och de nyckeltal som intressenterna efterfrågar.

5.1.4 Upplevda problem

Söderlund tyckte att ett stort problem med hållbarhetsredovisningar är förordet som VD:n skriver. Det är tänkt att de orden ska motsvara en förvaltningsberättelse och behandla översikt

för verksamheten, vilka mål de har samt företagets resultat. Söderlund menar att förorden oftast skrivs efter att själva rapporten är skriven vilket kan ses som en efterkonstruktion där de sammanfattar rapporten istället för att inleda den.

Oppenheim anser att GRIs riktlinjer i sig inte är dåliga men att företagen kan komma att definiera resultatindikatorer och syftet själv. Detta kan tyda på att det är svårt att tolka de riktlinjer som ges. Samtidigt menar Oppenheim att företag kan tycka att GRI kan anses vara ett svårt ramverk med ett svårt språk, att det är för generellt samt en metod som kräver mycket resurser.

5.2 Jämförelse av två hållbarhetsredovisningar

Denna del av fallstudien består av en jämförelse mellan två olika företags hållbarhetsredovisningar. De företag som valts är SCA och Stora Enso. Båda redovisningarna är från 2011 och utgår från GRIs riktlinjer. SCA valdes eftersom deras hållbarhetsredovisning har fått pris för att vara bäst (www, FAR, 2013). Stora Enso valdes eftersom dessa har blivit utsedda till årets grönmålarare 2012 (www, Jorden vänner, 2013). Jämförelsen presenterar punkter där de två rapporterna visar likheter men också olikheter. Trots att båda företagen använder sig av GRIs riktlinjer har rapporterna tagits emot olika av marknaden.

SCA är ett globalt företag som erbjuder hygien- och pappersprodukter. De utvecklar och producerar hygienprodukter, mjukpapper, skogsindustriprodukter samt förpackningslösningar. Under 2011 omsatte SCA 106 miljarder SEK och hade drygt 44 000 anställda. SCA fick pris för bästa hållbarhetsredovisning med motiveringen att rapporten var välbalanserad, transparent och tar med framtidsaspekter (www, FAR, 2013). De har även gjort ett bra jobb med att ta med omvärlden i rapporten och har även bra innovativa lösningar på problem.

Stora Enso är ett företag som producerar biomaterial, papper, förpackningar och träprodukter. De verkar för att använda förnybart material för att tillgodose kundernas behov men även för att se till de globala utmaningarna som råmaterial utsätts för. Stora Enso omsatte elva miljarder EUR under 2011 och har drygt 30 000 anställda i mer än 35 länder. Stora Enso fick mycket kritik för deras hållbarhetsredovisning (www, Jorden vänner, 2013). De hävdar i sin rapport att deras produkter kommer från skogar som brukas på ett ansvarsfullt sätt. Samtidigt har de dömts för miljöbrott i Brasilien för att de använder sig av eukalyptusplantage vilka slår ut mångfalden.

5.2.1 SCA

SCA skriver i sin rapport vilka deras hållbarhetsmål är samt uppföljning av befintliga mål. Några av målen som beskrivs handlar om hållbar innovation, hälsa och säkerhet för anställda samt om klimat och energi. De menar att dessa mål handlar om att ta ansvar och de visar hur dessa ambitioner hanteras i det dagliga arbetet. Målen är utförligt beskrivna med bestämda enheter som ska uppnås.

SCA skriver att det är viktigt att förbättra intressentdialogen och även något som de ständigt jobbar med genom daglig kontakt med kunder, konsumenter, leverantörer m.fl. Detta gör de för att höra deras åsikter om företaget men även lyssna på eventuella förbättringsförslag. I en tabell visar de upp sina intressentgrupper och vilka aktiviteter som har skett för enskilda

grupper samt vilka områden som har berört varje grupp. De skriver även hur SCA arbetar med dessa frågor. Sedan beskrivs alla intressenter var för sig.

Angående balans i rapporten skriver SCA att de är medvetna om deras klimatpåverkan och deras ansvar i värdekedjan. Därför tar de upp flera aktiviteter som görs för att förbättra dessa aspekter på sikt. I en undersökning fick kunder bedöma hur de ser på SCA och resultatet publicerades där företagets styrkor och svagheter visades. Resultatet visas inte i rapporten utan de hänvisar till en webbsida. De nämner även dödsfall och olyckor som har hänt under 2011 för att sedan ta upp hur de fokuserar på hälsa och hur de ska förhindra ”mindre olyckor” som är de vanligaste problemen för företaget.

Angående nyckeltal tar SCA upp mål, till exempel att minska koldioxidutsläppen från fossila bränslen och från inköpt el och värme med 20 procent fram till 2020. I slutet av 2011 hade utsläppen minskat med 7,3 procent i relation till produktionsnivån. Utöver nyckeltal rörande klimatpåverkan presenterar de även siffror som berör den sociala aspekten av hållbarhetsredovisningen. De visar redovisat värde per intressent och hur mycket skatt de betalar som koncern. Några exempel på nyckeltal som SCA redovisar är att de investerar 832 miljoner SEK i forskning och utveckling, 100 procent av all träråvara ska vara miljöbra, SO₂-utsläppen var 1116 ton och CO₂-utsläppen ska minska med 20 procent.

5.2.2 Stora Enso

Stora Enso nämner kort deras hållbarhetsmål. De mål som tas upp i redovisningen är bland annat att reducera energiförbrukningen, arbeta för en hållbar skog och hitta bäst lämpade person för utlysta tjänster. De tar med mål såsom att de snabbare vill ta del av intressenters synpunkter för att förhindra eventuella problem i framtiden. Målen handlar om att reducera kostnader för att nå deras miljömål samt att inleda samarbeten med andra för att verka på bästa sätt för miljön. Stora Enso fick kritik för deras rapport eftersom de hävdar att de främjar den biologiska mångfalden samtidigt som de använder sig av Eukalyptus-plantage vilket slår ut mångfalden. Svaret på kritiken var att Stora Enso endast odlade Eukalyptus på marker där det inte går att producera matvaror och att marken tidigare har varit betesmark.

Även Stora Enso listar sina intressenter och poängterar hur viktigt det är att få feedback från dem. De skriver att det är Stora Ensos intressenter som definierar företagets globala ansvar genom den feedback som de får av intressenterna. Det är främst genom sociala medier som Stora Enso samlar in synpunkter och diskussionsfrågor från deras kunder och konsumenter. Intressenternas åsikter gäller främst hur Stora Ensos fabriker påverkar den kringliggande miljön, skogscertifieringar, verkets ursprung samt hur miljön och samhällen påverkas av bland annat trädplanteringar.

Angående balans tar Stora Enso i början av rapporten upp kritik som företaget har utsatts för under året. De tar upp hur de påverkar samhällen men fortsätter att skriva hur de arbetar med problemen. De skriver att de även lyssnar på intressenternas bekymmer och visar hur de arbetar med just de frågorna. Stora Enso nämner de dödsfall som har skett under året för att sedan fortsätta att skriva hur de kommer arbeta med nollvision av arbetsolyckor och skriver att detta är något som de arbetar kontinuerligt med och kommer utveckla framöver.

Angående nyckeltal redovisar Stora Enso många nyckeltal på deras ekologiska klimatpåverkan. Koldioxid och andra växthusgaser redovisas i diagram där föregående år tydligt syns. Stora Enso redovisar även till viss del olika sociala avgifter som de betalats.

Stora Enso skriver att när det kommer till nyckeltal som handlar om utbildning håller företaget måttet väl. Några exempel på Stora Ensos nyckeltal är att 66 procent av träråvaran ska vara bra för klimatbra, CO₂-utsläppen ska minska med 35 procent, 3600 ton SO₂ släpptes ut till luften och att de gör stora satsningar på investeringar inom forskning och utveckling.

6 Analys och diskussion

Analysen kommer att koppla samman litteraturgenomgången och empirin med referensramen gällande intressentmodellen, institutionell teori och standarder samt KPI. I kapitlet kommer det att analyseras och diskuteras kring problemformuleringen angående synen på standarder, jämförbarheten av hållbarhetsredovisningar samt hur gröna nyckeltal anpassas efter intressenterna.

6.1 Jämförelse av två hållbarhetsrapporter

Båda rapporterna har liknande upplägg på det sätt att de delar in rapporten i tre delar: miljö, sociala och ekonomiska aspekter. Själva texten och vilka saker som de redovisar sig skiljer sig dock till viss del vilket kan bero på att de har olika hållbarhetsmål. Stora Enso fokuserar mer på ekologiska tal medan SCA lägger mer vikt vid andra områden inom ramen för hållbarhet. En tolkning skulle kunna vara att Stora Enso försöker övertyga läsaren lite mer om deras arbete inom hållbarhet medan SCA däremot har större balans och tar även upp vissa av sina svagheter. Båda rapporterna visar miljödata som till stor del liknar varandra men då de har utformat layouten på olika sätt tar det tid att hitta de nyckeltal som ska jämföras. Detta är definitivt något som med enkla medel skulle kunna standardiseras för att intressenter lättare ska kunna jämföra rapporter med varandra.

Vid jämförelsen av SCA och Stora Ensos hållbarhetsrapporter uppstår frågan huruvida enbart rapporterna jämförs eller om det är en jämförelse av företagen i sig. Om rapporterna speglar den dagliga verksamheten hos företagen är svårt att veta eftersom det är de själva som har gjort rapporten. Att båda företagen har valt att låta en tredje part granska rapporterna har visat sig vara viktigt för intressenter men det är viktigt att ställa sig frågan hur revisorernas arbete går till vid granskningen. Vid läsning av hållbarhetsrapporter kan det upplevas som att det skulle kunna råda olika tolkningar av samma hållbarhetsarbete. Om det är tillräcklig balans och transparens i en rapport kan upplevas olika beroende på vem som är läsaren. Detta kan upplevas som en nackdel med en sådan abstrakt standard som GRI tillhandahåller.

SCA disponerar sin hållbarhetsredovisning tydligt. De redovisar mycket text, många bilder och vad som kan anses som många nyckeltal. Deras starka sida inom hållbarhetsredovisning är den pedagogiska biten med en enkel och bra förklarad redovisning. SCA är sammanfattningsvis mycket tydliga och redovisar mycket från de olika delarna (ekonomisk, social och miljömässig påverkan).

Stora Enso har en rapport skriven på engelska, vilket till viss del försvårar analysen. Men de redovisar mycket text och skriver mycket om deras hållbarhetsarbete. Det som redovisningen tar upp mest är den klimatpåverkan som företag gör, det så kallade ”ekologiska fotavtrycket”. Företaget redovisar till mindre del de sociala bitarna, trots att även detta är en viktig del i hållbarhetsrapporten. Stora Enso saknar redovisning av betalda skatter. Sammanfattningsvis är Stora Ensos fördel all deras klimatpåverkan och deras nackdelar är otydlighet samt brist på viss typ av redovisning. Det som saknas i rapporten är en djupare analys av de ekonomiska värden företaget skapar, hur mycket skatt de betalar och hur intressenter påverkas av deras arbete.

6.2 Är GRI en standard?

Vid jämförelse av hållbarhetsrapporter är det viktigt att det finns en tydlig standard. Forskare påstår att det finns både för- och nackdelar med standarder. Det är även intressant att titta på hur väl GRI fungerar som standard med regler och normer.

Brunsson (1998) listar upp argument för standardisering där han nämner att standarder kan vara ett effektivt verktyg för informationsöverföring samt utgöra en metod för samordning. Standarder är även till för att förenkla och ger en bra lösning på problemet. De ger även stordriftsfördelar genom att internationell standardisering kan förenkla och effektivisera en produktion. Därmed tycker Brunsson (1998) att standardisering är bra för internationell handel och välståndsutveckling.

Argumenten mot standardisering är enligt Brunsson (1998) att det kan hämma innovation eftersom om samtliga använder en standard går man miste om potentiellt nya sätt att exempelvis ta fram en produkt mer effektivt. Andra nackdelar är att det finns en osäkerhet gällande om standarden är bra. Varför inte låta marknaden avgöra? Oavsett vilka argument som finns är det trots allt GRIs riktlinjer inom hållbarhetsredovisning som används mest. Eventuellt beror det på de normer som utvecklats inom området.

Specifikt för GRI som standard är att de uppfyller många av de krav som ställs på en standard. Som litteraturgenomgången tar upp kan riktlinjerna tillämpas av samtliga företag och organisationer. Men empirin visar att det finns svagheter i standarden eftersom utfallet skiljer sig mycket mellan företag. En forskare menar att abstrakta riktlinjer ger ett dåligt utfall och resultatet blir en icke-fungerande standard. Samtidigt menar en annan forskare att det är möjligheten till anpassning av alla företag som gör utfallen olika och därför kan alldeles för specifika riktlinjer inte generaliseras till en standard. En tredje forskare menar att bara genom försök till organisation bildas en typ av standard eller institution. Ytterligare en aspekt i analysen är om standarden är frivillig eller inte. Företag hävdar att de själva väljer att hållbarhetsredovisa, men hur anpassas detta till intressenterna är ett frågetecken som tas upp mer nedan. Det finns forskning som menar att alla val som en organisation gör är ett resultat av omvärlden.

Empirin visar att hållbarhetsredovisningarna skiljer sig mycket åt. Genom att knyta an detta till teori skulle variationen kunna anses vara godtycklig eftersom varje företag har anpassat sin redovisning enligt de riktlinjer som finns. Däremot skulle det också kunna anses vara resultatet av för abstrakta riktlinjer som företag inte vet hur de ska anpassa sig till. I intervjuerna efterfrågades mer tydliga riktlinjer och detta skulle eventuellt kunna underlätta jämförelsen mellan olika företag.

Empirin menar att GRI inte alls har ambitionen att uppnå en standard utan att organisationen enbart vill erbjuda riktlinjer. Frågan är då hur en standard kan utvecklas, och har utvecklats, utifrån de kriterier som finns för att något ska uppnå en standard. Olika forskare har olika förslag på hur GRIs riktlinjer kan förbättras och teorin visar eventuellt på någon slags mognadskurva för standarder. Intervjuerna visar också att olika företag har kommit olika långt i sitt hållbarhetsredovisande. Oavsett om de vill klassificera det som en standard eller inte bör det klassas som en institution som bidrar med någon form av norm eller regler och riktlinjer. Hållbarhetsrapporterna har liknande upplägg med liknande rubriker till viss del, men det är innehållet som skiljer sig åt. Återigen väcks frågan om det är innehållet som ska kontrolleras eller bara själva rapporten.

Det finns vissa argument som hävdar att GRI uppfyller kraven för en standard, samtidigt som annan teori skulle styrka intervjuresultatet som visade att GRI handlar mer om riktlinjer än om en standard. Powell & DiMaggio (1991) diskuterar även huruvida det är normer som styr standarden, hur en standard växer fram och lite kring det ekonomiska perspektivet för att skapa en effektiv standard.

6.3 Kommunicerar hållbarhetsredovisningen med intressenter?

Det råder ingen tvekan om att intressenterna är viktiga för företagen. Teorin menar att företag är beroende av omvärlden. Tidigare forskning påstår att företag kan välja att ändra strategi och mål om det kommer krav från deras intressenter. Detta styrks utav det intervjuresultat som presenteras i rapporten där det diskuterades kring relevansen utav att hållbarhetsredovisningen. Redovisningen bör utgå från företagets intressenter. Detta gör att de måste ha en jämvikt i deras omgivning vilket kan anses vara svårt, speciellt gällande hur de kan prioritera intressenterna. Tidigare forskning visar att det är viktigt att rapportera ur ett större perspektiv för att fler ska kunna förstå vad som händer i verksamheten. Rapporter har tidigare riktat sig mot investerarna. Men nu för tiden krävs det av företagen att ta hänsyn till fler parter än just dem. Det kan diskuteras kring ämnet hur företag ska kunna prioritera sina intressenter eller om de ens kan göra det. Då företagen är beroende av så många kan det vara svårt att avgöra vilka som är de viktigaste. Samtidigt kan det bli svårt att veta hur man ska prioritera sina intressenter eftersom vissa anser att man ska vända sig samtliga då de alla är viktiga på sitt sätt.

Sammanfattningsvis kan det påstås att viss forskning går emot vad som sker i praktiken. Medan vissa forskare anser att företag bör rapportera till samtliga intressenter görs det inte på det sättet i praktiken. Företag har olika syften beroende på vilken bransch de är i och därmed ser deras intressenter olika ut och prioriteringar görs i många fall utefter detta. Vad som i alla fall är accepterat av de allra flesta är att det inte räcker att rapportera ur ett aktieägarperspektiv utan företag bör rapportera ur ett mycket större perspektiv.

6.4 Går det att jämföra KPI i hållbarhetsrapporterna?

Teorin visar att när det kommer till Kritiska prestations indikatorer är det viktigt att utgå från syftet med dessa när företag väljer och räknar på sina nyckeltal. Redan vid val av syfte med nyckeltal är det viktigt att företag reflekterar över företagets intressenter. Utifrån den eller de valda intressenterna ska sedan nyckeltal tas fram med syfte på vad som ska mätas. Detta ger riktlinjer för hur olika element ska mätas. Litteraturgenomgången tar även upp GRIs riktlinjer inom området. Dessa är väldigt vaga och varje företag själv får välja vilka nyckeltal de ska redovisa. I intervjuerna sades det att företag till viss del anpassar detta val för att framställa företaget som så bra som möjligt. Variationen på standarden skulle kunna vara på grund av otillräcklig standard och därför komplicera jämförbarheten.

En tolkning skulle kunna vara att olika KPI intresserar olika intressenter och bidrar därför till en variation mellan rapporterna i redovisade nyckeltal. Både Stora Enso och SCA tar upp nyckeltal rörande investering i forskning och utveckling. Båda företagen nämner också olika typer av klimattal för intressenter. Det som skiljer sig åt är deras mål och siffror och till viss del hur mycket de väljer att presentera (transparensen). Den kritik som riktats mot Stora Enso är att de försöker framstå bättre än vad de egentligen är, till exempel för att flörta med vissa

intressenter, exempelvis konsumenter och media. Samtidigt som media och NGOs inte tog emot rapporten på det sättet som företaget önskade. SCA presenterar sina siffror mer försiktigt, eventuellt på grund av att de inte vill kritiseras av NGOs. Frågan väcks då om det är olika intressant med hållbarhetsredovisning för olika intressenter.

Forskarens många förslag kan också tolkas som att det finns brist inom standard för hur nyckeltal ska redovisas inom hållbarhetsrapporteringen. Olika forskare har olika lösningar på detta. Vissa tittar på helheten och försöker utveckla mått som en tredje part kan mäta som till exempel kvaliteten på hållbarhetsredovisningar, medan andra fokuserar på att skapa verktyg för att utifrån företagets perspektiv standardisera nyckeltalen jämfört med andra företag. Empirin tittar till viss del på problemet utifrån dessa två perspektiv. Även fast forskare är oeniga om hur kvaliteten på nyckeltal ska höjas visar empirin det finns problem med nyckeltalen i rapporterna. En del i litteraturgenomgången som syns i empirin är behovet av en branschspecifik standard. Denna branschspecifika standarden skulle enligt både forskare och Söderlund leda till mer tydlighet inom området. Då skulle branschen kunna anpassa och skapa riktlinjer kring nyckeltal som bäst förhåller sig till sina intressenter. Detta är viktigt, som nämnts innan, enligt både forskare och empiri.

7 Slutsats

Det som avhandlades i analysen sammanfattas till slutsatser som grundar sig på syftet som presenterades i det första kapitlet. Utifrån de valda teorier och den litteraturgenomgång som presenterades var syftet att undersöka hur väl det faktiskt går att jämföra företags rapporter inom hållbarhetsfrågor och hur utvecklad GRI är som standard för hållbarhetsredovisning. Nedan följer två slutsatser och en fördjupning av dessa.

- *GRI erbjuder ramverk för en standard*
Det finns alltså ett ramverk när en hållbarhetsrapport ska göras. Dock är den inte fullständig eftersom den kan upplevas som abstrakt eftersom så pass många företag inom olika branscher ska kunna använda den. Varje år sker förbättringar men frågan är om det räcker. Det kanske vore bättre med mer specifika standarder eller normer för olika branscher för att undvika tolkningar och olika layouter vilket gör det svårt för intressenter att jämföra. GRI bör minimera de transaktionskostnader som uppstår på grund av den stora institution som de är. GRI kan även utveckla de normer som finns kring hållbarhetsredovisning.
- *Ett icke-standardiserat innehåll kan bero på intressenternas olika intressen*
Något som har uppmärksammats under arbetets gång är att variationen i rapporterna kan bero på att branscher har olika typer av intressenter vilka efterfrågar olika saker. Det som snarare varierar i rapporten är alltså innehållet än själva strukturen. Medan intressenter i tillverkningsindustrin är mer intresserad av energiförbrukningen vid tillverkningen är intressenter inom kaffebranschen mer intresserad av att veta hur företagen jobbar för att förbättra arbetsförhållanden för kaffeodlarna. Därmed kan det tyckas att det inte är så konstigt att innehållet i hållbarhetsrapporter skiljer sig snarare än att strukturen är olika. För att uppnå en bättre översikt över rapporterna idag föreslås att innehållet bör anpassas efter vad intressenterna efterfrågar, men att rubriker och mätmetoder bör standardiseras utefter vilken bransch företag tillhör. På det sättet blir det fler standarder, men de är tydligare och mer specifik än den som finns idag.

7.1 Problem med GRI som standard

Det finns stor spridning mellan hållbarhetsredovisningar. Både jämförelsen och intervjuerna som presenterats ovan visar på stora olikheter mellan företags hållbarhetsrapporter. Olikheterna syns trots att företag använder sig av samma standard. Teorin visar att olikheter kan uppstå om en standard har abstrakta riktlinjer. GRI, som tillhandahåller denna standard, kan enligt teorin ses som en CS-standard i och med att den är framtagen av en tredje part. Trots det kan det finnas outtalade standarder, så kallade de facto eller informella standarder, inom till exempel samma bransch. En outtalad standard är inget som är märkbart i studien eftersom olikheterna mellan redovisningarna är så pass stora. Standarden kan eventuellt ses som frivillig och inte informellt tvingande på grund av spridningen. De riktlinjer som finns har blivit ett tolkningsutrymme från företagets håll. Då behövs tydlig redovisningspraxis eller normer, något som saknas inom området. GRI har, enligt forskare och empirin i denna uppsats, misslyckats med tydliga riktlinjer för att standardisera hållbarhetsredovisningar. Detta är märkbart på flera punkter, bland annat med intressentdialogen och framställning av KPI.

GRI bistår med en standard enligt institutionell teori. Detta skulle dock kunna påstås vara en icke-effektiv standard på grund av de transaktionskostnaderna som institutionen har vilket även kom fram under intervjuerna. Det krävs därför en översikt över de riktlinjer som finns, något som görs kontinuerligt men detta är inte helt lyckat.

Uppsatsen visar på att det finns svårigheter med intressentdialogen och nyckeltal i hållbarhetsredovisningen. I en fördjupad analys av hållbarhetsredovisningarna syns de stora skillnaderna i bland annat intressentdialogen och nyckeltalen. Detta kan ses som ett resultat av den abstrakta standard som finns inom området. Ett detaljerat exempel på där olikheterna syns mest är inom resultatindikatorn EC1, något som tas upp i intervjuerna. Om problemet beror på ovilja att redovisa eller okunskap är oklart. Men med tydliga och konkreta riktlinjer eller normer skulle en revisor kunna kräva mer redovisning inom detta specifika område. Nyckeltal kan variera mycket och då visar teorin på att det är viktigt med tydligt mål och syfte med just ett specifikt nyckeltal. Ett annat område där olikheterna syns tydligt är inom intressentdialogen. Inom detta område krävs en analys av företaget eller branschen för att identifiera de mest betydande intressenterna för att kunna prioritera dessa. Detta skulle kunna göras bäst genom en branschöverskridande överenskommelse om branschens viktigaste intressenter. En branschspecifik överenskommelse kan bidra inte bara till specifika regler utan även till en accepterad norm.

7.2 Förslag på lösningar

En lösning för att underlätta jämförbarheten och förbättra standarden inom området gällande hållbarhetsredovisning är att anpassa riktlinjerna till mer branschspecifika och praktiska riktlinjer samt bra praxis och normer. Forskare efterfrågar också branschspecifika standarder för att underlätta jämförbarheten samtidigt som intervjuerna som gjordes samtycker till förslaget. Detta skulle kunna lösa problemet med olikheter generellt men också specifikt inom just intressentdialog och nyckeltal. Branschen skulle själva kunna komma överens om de intressenter som är viktigast för dem och även vilka nyckeltal som är mest relevanta inom hållbarhetsområdet i branschen. Branschen kan då till exempel även bestämma syfte och mål med specifika nyckeltal.

Avslutningsvis skulle branschspecifika riktlinjer behöva reflektera över målgrupp och syfte med hållbarhetsredovisning. Detta bör genomsyra valet av prioriterade intressenter och framtagning av nyckeltal. Då blir standarden mer specifik och både bättre som en CS-standard men även en ”de facto”-standard och uppfyller kraven för en formell som en informell standard med både regler och normer.

7.3 Framtida forskning

Slutsatserna i detta arbete är bland annat att det krävs tydligare riktlinjer och eventuellt branschspecifika standarder för att underlätta jämförelsen mellan företags hållbarhetsrapporter. Det finns argument för att GRI är en standard, men även argument som talar mot detta. För att utröna detta skulle mer forskning krävas. Det som inte rymdes i denna uppsats är en bredare analys av fler företag inom samma bransch men även mellan olika branscher. Genom mer tid och mer empirisk data skulle generella slutsatser kunna dras. Till exempel skulle en kvantitativ metod av hållbarhetsrapporters KPI kunna ge en ännu mer

tydlig bild av hur marknaden för rapporterna verkligen ser ut. Andra förslag till framtida forskning är bland annat att titta på hur utvecklingen sker inom området för hållbarhetsredovisning.

Referenslista

Litteratur och publikationer

- Ameer, R., & Othman, R., 2012. Sustainability Practices and Corporate Financial Performance: A Study Based on the Top Global Corporations, *Journal of Business Ethics* 108:1, 61-79.
- Ammenberg, J, 2012. *Miljömanagement – Miljö- och hållbarhetsarbete i företag och andra organisationer*. Studentlitteratur, Danmark (ISBN 978-91-44-06914-2).
- Attling, I., & Ingvarsson, L., 2012. *Examensarbete i företagsekonomi: Hållbarhetsredovisning: en studie om hur företag använder GRI som ett verktyg för att förbättra hållbarhetsarbetet*. Södertörns högskola: Institutionen för samhällsvetenskaper.
- Ax, C., Johansson, C. & Kullén, H, 2010. *Den nya ekonomistyrningen*. Liber, Malmö (ISBN 978-91-47-08976-5).
- Backman, J., 2008. *Rapporter och uppsatser*, Studentlitteratur, Danmark (ISBN 978-91-44-04826-0).
- BAS-gruppen, 2006, BAS Nyckeltal – för bättre analys och effektivare ekonomistyrning, 3e upplagan, Nordsteds Juridik, Stockholm, 2006 (ISBN 91-39-10813-9).
- Boesso, G., & Kamalesh, K., 2009. An investigation of stakeholder prioritization and engagement: who or what really counts. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 2009:5, no 1, pp. 62-80.
- Botzem, S., & Dobusch, L., 2012. Standardization Cycles: A Process Perspective on the Formation and Diffusion of Transnational Standards, *Organization Studies*, 2012:33, no 5-6, pp. 737-762.
- Brook H., Strutton, D., 1994. Two practical guidelines for resolving truth-telling problems. *Journal of Business Ethics*, 1994:13, no 11, pp. 899-912.
- Brunsson, N., 1998. Standarder och likriktning. Ingår i: Brunsson, N., & Jacobsson, B., (red.) *Standardisering*. Nerenius & Santérus Förlag, Stockholm, s. 161-177 (ISBN 91-648-0157-8).
- Brunsson, N., Rasche, A. & Seidl, D., 2012. The Dynamics of Standardisation: Three Perspectives on Standards in Organisation Studies. *Organization Studies*, 2012:33, no 5-6, pp. 613-632.
- Catasús B., Gröjer J-E., Högberg O. & Johrén A, 2008, *Boken om nyckeltal*, Liber, Malmö (ISBN 978-91-47-08882-9).
- Cerin P., 2002. Communication in corporate environmental reports. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 2002:9, no 1, pp. 46–66.
- Costa, R., Menichini, T., 2013. A multidimensional approach for CSR assessment: The

importance of the stakeholder perception. *Expert Systems With Applications*, 2013:40, no 1, pp. 150-161.

Ejvegård, R., 2009. *Vetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Malmö (ISBN 978-91-44-05474-2).

Eriksson-Zetterquist, U., 2009. *Institutionell teori – idéer, moden, förändring*, Liber, Malmö (ISBN 978-91-47-08873-7).

Frostenson, M. & Helin, S., 2009. *Principer för hållbarhetsredovisning i teori och praktik: En studie av fjärrvärmebranschen*. Örebro: Handelshögskolan, Företagsekonomi.

Frostenson, M., Helin, S., & Sandström, J., 2012. *Hållbarhetsredovisning. Grunder, praktik och funktion*. Liber, Malmö (ISBN 978-91-47-09774-6).

Furusten, S., 1998. Kunskap och standard. Ingår i: Brunsson, N., & Jacobsson, B., (red.) *Standardisering*. Nerenius & Santérus Förlag, Stockholm, s. 33-52 (ISBN 91-648-0157-8).

Hooks, J. & van Staden, C. J., 2011. Evaluating environmental disclosures: The relationship between quality and extent measures. *The British Accounting Review*, 2011, 43:11, pp. 200–213.

Ingenjörsvetenskapsakademien (IVA), McKinsey & Company och Världsnaturfonden (WWF), Ur: Miljödriven affärsutveckling – Från myndighetskrav till strategiska möjligheter, OH-Tryck AB, Stockholm. ISBN: 91-7082-582-3.

Joyner, B. E. & Raiborn, C. A., 2005. Management caveats for measuring and assessing public responsibility performance. *Business Horizons*, 2005, 48:6, pp. 525-533.

Konkurrensverket 2010, *The pros and cons of Standard Setting 2010*. Swedish Competition Authority, Västerås (ISBN 978-91-88566-48-5).

Kvale S. & Brinkmann S., 2009, *Den kvalitativa forskningsintervjun*, Studentlitteratur Ungern (ISBN 978-91-44-05598-5).

Lackmann, J., Ernstberger, J. & Stich, M., 2011. Market Reactions to Increased Reliability of Sustainability Information. *Journal of Business Ethics*, 2011:107, no 2, pp. 111-128.

Lantz, A., 2007. *Intervjumethodik*. Studentlitteratur, Lund (ISBN 978-91-44-00832-5).

Leijonhufvud, C., & Melander, K., 2008. *Examensarbete i företagsekonomi: Nyckeltalens jämförbarhet - Faktorer i hållbarhetsredovisningens ständiga utveckling*. Lund: Företagsekonomiska institutet.

Mak, B. L. M., Chan, W. W. H., Wong, K. & Zheng, C., 2007. Comparative studies of standalone environmental reports – European and Asian airlines. *Transportation Research Part D*, (2007) 12:1, pp. 45–52.

North, D. C., 1991. *Institutions*. The Journal of Economic Perspectives, Vol. 5, No. 1, pp. 97-112.

- Perrini, F., & Tencati, A. (2006). Sustainability and stakeholder management: the need for new corporate performance evaluation and reporting systems. *Business Strategy and the Environment*, 2006:15, no 5, pp. 296-308. Äg
- Post, E., Preston, E., Sachs, S., 2002, Managing the extended enterprise: the new stakeholder view, *California Management Review*, 2002, Vol.45(1), pp.6-28.
- Powell, W. & DiMaggio, P., 1991. *The New institutionalism in organizational analysis*. The University of Chicago Press, Chicago (ISBN 0-226-67709-5).
- Rienecker, L. & Stray Jørgensen, P., 2008. *Att skriva en bra uppsats*. Liber, Malmö (ISBN 978-91-47-08767-9).
- SIS, Swedish Standards Institute. *Utveckla standarder – kort om hur det går till*. SIS Förlag, Stockholm.
- Sorensen, P., 2012. Sustainable development in mining companies in South Africa. *International Journal of Environmental Studies*, 69:1, 21-40.
- SOU 1999 127, Gröna nyckeltal – följ den ekologiska omställningen, Betänkande från Miljövårdsberedningen, Stockholm 1999, Tryck: Elanders Graphic System AB.
- Tamm Hallström, K., 1998. Att organisera standardisering. Ingår i: Brunsson, N., & Jacobsson, B., (red.) *Standardisering*. Nerenius & Santérus Förlag, Stockholm, s. 53-71 (ISBN 91-648-0157-8).
- Thomasson, J., Arvidson, P., Carrington, T., Johed, G., Lindquist, H., Larson, O. & Rohlin, L., *Den nya affärsredovisningen*, 2010. Liber, Malmö (ISBN 978-91-47-09102-7).
- Timmermans, T. & Epstein, S., 2010. A World of Standards but not a Standard World: Toward a Sociology of Standards and Standardization. *Annual Review of Sociology*, 2010:36, pp. 69-89.
- Treirweiller, A. C., Peixe, B. C. S., Tezza, R., Borna, A. C. & Campos, L. M. S., 2012. Measuring environmental management disclosure in industries in Brazil with Item Response Theory. *Journal of Cleaner Production xxx (2012) 1-8*.
- Weber, M., 2008. The business case for corporate social responsibility: A company-level measurement approach for CSR. *European Management Journal (2008) 26, 247– 261*.
- Zucker, L., 1991. The Role of Institutionalization in Cultural Persistence. Ingår i: Powell, W. & DiMaggio, P., (red.) *The New institutionalism in organizational analysis*. The University of Chicago Press, Chicago, s. 83-107 (ISBN 0-226-67709-5).

Internet

- Ernst & Young, *Quality in everything we do*, <http://www.ey.com>
Ernst & Young topprankas som rådgivare inom hållbarhet, 2013-04-19

- 1) <http://www.ey.com/SE/sv/Newsroom/News-releases/Pressmeddelande-2013-02-20-Ernst--Young-topprankas-som-radgivare-inom-hallbarhet>
- 2) <http://www.ey.com/SE/sv/About-us/Our-global-approach>

FAR, Branschorganisation för redovisningskonsulter, revisorer & rådgivare, <http://www.far.se>
Bästa hållbarhetsredovisningen, 2013-04-19
<http://www.far.se/Press-och-opinion/Basta-hallbarhetsredovisning/>

GRI, Global Report Initiative <http://www.gri.com>

RG, Sustainability Reporting Guidelines, 2006

- 1) <https://www.globalreporting.org/information/news-and-press-center/Pages/Embrace-sustainability-reporting-and-profit.aspx>
- 2) <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/G3-Sustainability-Reporting-Guidelines.pdf>

Jordens vänner,

Stora Enso årets grönmålare, 2013-05-03

<http://www.jordensvanner.se/2012/stora-enso-arets-gronmalare>

KPMG, *cutting through complexity*, <http://www.kpmg.com>

KPMG belönas med två internationella Accounting Bulletin utmärkelser, 2013-04-19

- 1) <http://www.kpmg.com/SE/sv/kunskap-utbildning/nyheter-publikationer/2013/Sidor/KPMG-utsett-till-Sustainable-Firm-of-the-Year-igen.aspx>
- 2) <http://www.kpmg.com/SE/sv/om-kpmg/kpmgIKorthet/Sidor/default.aspx>

Miljöaktuellt,

Vart fjärde svenskt företag grönmålar, 2013-05-03

<http://www.idg.se/2.1085/1.392330/vartfjarde-svenskt-foretag-gronmalar>

Regeringskansliet, <http://www.regeringen.se>

Riktlinjer för extern rapportering för företag med statligt ägda N7042, 2013-04-

<http://www.regeringen.se/content/1/c6/09/41/19/ea93479e.pdf>

Personliga meddelanden

Charlotte Söderlund

Senior Manager, Ernst & Young

Telefonintervju, 070 318 96 47, 2013-05-03

Daniel Oppenheim

Senior Associate, KPMG

Telefonintervju, 08 723 93 55, 2013-05-14

Övrigt material

SCA Hållbarhetsredovisning, 2011

Stora Enso Hållbarhetsredovisning, 2011